



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB als Erbin nach BB, Adresse, vertreten durch Dr. CC, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, Adresse1, vom 29. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 11. Mai 2009 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 25. Februar 2008 erging zur St.Nr. 000/0000 (AB, Erbin nach BB) der Umsatzsteuerbescheid 2006. Die Umsatzsteuer wurde mit -2.562,52 € festgesetzt und führte im Vergleich zu den bisherigen Umsatzsteuerbeträgen von -530,77 € zu einer Gutschrift von 2.031,75 €. In den erklärten Umsätzen waren die Umsätze des gesamten Kalenderjahres 2006 enthalten.

Mit Bescheid vom 28. April 2009 erfolgte die Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2006 zur St.Nr. 111/1111 (AB). Der Umsatzsteuerbescheid ergab eine Gutschrift von 1.354,54 € und enthielt die Umsätze, die die Bw nach dem Tod ihres Ehegatten am 7. September 2006 erzielt hatte, somit die Umsätze von 09-12/2006.

Mit dem im wiederaufgenommenen Verfahren zur St.Nr. 000/0000 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 4. Mai 2009 wurden lediglich die Umsätze von 01-08/2006

der Besteuerung unterworfen und die bereits bei der Veranlagung zu St.Nr. 111/1111 angesetzten Umsätze 09-12/2006 ausgeschieden. Die Umsatzsteuer wurde mit 146,54 € festgesetzt und führte im Vergleich zur bisherigen Gutschrift von 2.562,52 € zu einer Nachforderung von 2.709,06 €.

Mit Bescheid vom 11. Mai 2009 setzte das Finanzamt gegenüber der Berufungswerberin (Bw) als Erbin nach ihrem Gatten einen ersten Säumniszuschlag von 54,18 €, das sind 2 % der nicht fristgerecht bis zum 15. Februar 2007 entrichteten Umsatzsteuer 2006, fest.

Mit Eingabe vom 29. Mai 2009 erhob der steuerliche Vertreter der Bw sowohl gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2006 zu St.Nr. 000/0000 als auch gegen den den ersten Säumniszuschlag festsetzenden Bescheid Berufung und wandte im Wesentlichen ein, dass er die Steuererklärungen 2006 am 12. Februar 2008 an die Bw als Alleinerbin nach ihrem Gatten BB übersandt habe. Diese Erklärungen habe die Bw unterschrieben und per Post an das Finanzamt weitergeleitet. In der ursprünglichen Erklärung seien die Umsätze vor und nach dem Tod des BB noch zusammengefasst gewesen. Über Anordnung des Finanzamtes habe aber eine Trennung sowohl der Umsätze als auch der Werbungskosten erfolgen müssen. Im Gegensatz zur Einkommensteuer, wo sich wegen des progressionsbedingten Tarifs unterschiedliche Belastungen ergeben (könnten), könne dieser Effekt bei der Umsatzsteuer nicht eintreten. Durch die Verteilung der Umsätze und Vorsteuern auf zwei Steuernummern (000/0000 bzw. 111/1111) dürfe logischerweise in Summe weder eine Gutschrift noch Nachzahlung entstehen. In diesem Zusammenhang sei auch die Vorschreibung eines Säumniszuschlages nicht gerechtfertigt, da einer Belastung auf einem Konto eine Gutschrift auf dem anderen Konto gegenüberstehe.

Mit der am 17. Juni 2009 ergangenen Berufungsvorentscheidung wurde der angefochtene Umsatzsteuerbescheid vom 4. Mai 2009 insoweit abgeändert, als ein Eingabefehler bei der Kennzahl 095 korrigiert wurde: an Stelle der richtigen Kennzahl 095 sei die Kennzahl 090 eingegeben und irrtümlich eine Zusatzvorschreibung von 73,27 € vorgenommen worden. Im Übrigen sei hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 im wiederaufgenommenen Verfahren der Zeitraum Jänner bis August 2006 veranlagt worden. Da BB Anfang September 2006 verstorben sei, sei die Veranlagung bis zum Todestag vorzunehmen gewesen und daher korrekt erfolgt.

An Stelle der bisherigen Vorschreibung von 146,54 € ergab sich dadurch eine solche von 73,27 €, sodass in der Berufungsvorentscheidung eine Gutschrift von 73,27 € ausgewiesen war.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Juni 2009 wurde die gegen den Säumniszuschlagsbescheid erhobene Berufung als unbegründet abgewiesen. Die am 15. Februar 2007 fällig gewesene Umsatzsteuer sei bislang nicht entrichtet worden. Die Vorschreibung des Säumniszuschlages sei daher zu Recht erfolgt. Den Berufungseinwendungen, es dürfe durch die Verteilung der Umsätze auf zwei Steuernummern in Summe logischerweise weder eine Gutschrift noch Nachzahlung entstehen, sei entgegen zu halten, dass der Nachzahlung auf St.Nr. 000/0000 in Höhe von 2.709,06 € eine Gutschrift von 1.354,54 € auf St.Nr. 111/1111 entgegenstehe, welche auf Grund eines Rückzahlungsantrages vom 4. Mai 2009 am 5. Mai 2009 zurückbezahlt worden sei und daher für eine (erforderlich gewesene) Übertragung auf die St.Nr. 000/0000 nicht mehr zur Verfügung stehe.

Mit Vorlageantrag vom 9. Juli 2009 wandte der steuerliche Vertreter der Bw ein, dass in der Berufungsvorentscheidung wiederum nicht auf die logische Tatsache Bezug genommen worden sei, wonach bei der Umsatzsteuer eine Verteilung der Umsätze bzw. Vorsteuer auf mehrere Steuerkonten weder eine Mehr- noch Minderbelastung nach sich ziehe. Auch auf die dem Rechtsmittel beigelegte ursprüngliche Umsatzsteuererklärung über den gesamten Zeitraum 2006, woraus sich eine Gutschrift von 750,39 € errechnet hätte, sei nicht Bezug genommen worden. Unerklärlich sei eine vom Finanzamt in Abweichung von der Erklärung bei der Veranlagung am 25. Februar 2008 vorgenommene "Berichtigung" über 1.281,26 €, die zu einer Gesamtgutschrift von 2.031,75 € geführt habe. Die Aussage in der Berufungsvorentscheidung, wonach die Umsatzsteuer 2006 zum Fälligkeitstag 15. Februar 2007 "bislang nicht entrichtet" worden sei, sei damit klar widerlegt. Es stehe dem Finanzamt selbstverständlich frei, die in einem Kalenderjahr angefallenen Einnahmen und Vorsteuern bis zu dessen Tod auf den Vorbesitzer und anschließend auf die Alleinerbin aufzuteilen, doch könne und dürfe sich die Summe der aufgeteilten Beträge nicht ändern, und es könne auch nachträglich keine "Säumnis" entstehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 % des nicht zeitgerecht getilgten Abgabebetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt (§ 217 Abs. 7 BAO).

Nach § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Nach § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung einzureichen.

Durch die Nachforderung auf Grund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet (§ 21 Abs. 5 UStG). Die Umsatzsteuer wird daher unabhängig von einer abgabenbehördlichen Festsetzung zu den sich aus den Abgabenvorschriften vorgesehenen Zeitpunkten fällig; das gilt auch für Veranlagungsbescheide betreffend Umsatzsteuer.

Wird daher, wie im vorliegenden Fall, Umsatzsteuer nach deren Fälligkeit nachgefordert, fällt grundsätzlich ein Säumniszuschlag an. Die Umsatzsteuernachforderung 2006 in Höhe von 2.709,06 € war demzufolge bereits vor der bescheidmäßigen Festsetzung am 15. Februar 2007 fällig. Wird ein Bescheid erst nach Eintritt der Fälligkeit erlassen, räumt § 210 Abs. 4 BAO für die Entrichtung der Abgabensforderung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides ein; diese Nachfrist begründet jedoch keinen neuen Fälligkeitszeitpunkt.

Nach § 211 Abs. 1 lit. g BAO gelten Abgaben bei Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben (§ 215) eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen am Tag der Entstehung des Guthabens, auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung des Guthabens als entrichtet.

Eine Umbuchung ist die Übertragung eines Guthabens oder einer Gutschrift auf ein anderes Konto desselben oder eines anderen Abgabepflichtigen innerhalb derselben Abgabenbehörde; Überrechnung ist eine solche Übertragung auf ein Konto bei einer anderen Abgabenbehörde.

Der Einwand der Bw, wonach die Vorschreibung eines Säumniszuschlages nicht gerechtfertigt sei, wenn einer Belastung auf einem Konto eine Gutschrift auf einem anderen Konto gegenüberstehe, ist zu entgegnen, dass eine saldierende Betrachtungsweise zwischen zwei unterschiedlichen Steuersubjekten (zwei Steuernummern) nicht zulässig ist. Bestehen wirtschaftliche Verbindungen zwischen zwei Steuersubjekten, steht regelmäßig der Verpflichtung zur Entrichtung der Umsatzsteuer durch das leistende Steuersubjekt die Berechtigung des empfangenden Steuersubjekts zur Geltendmachung der Vorsteuer gegenüber, ohne dass dadurch Wechselwirkungen in der Form zulässig wären, dass etwa der

Leistende von der Entrichtung der Umsatzsteuer entbunden wäre, wenn der die Leistung Empfangende den Vorsteuerabzug (noch) nicht geltend gemacht hätte oder umgekehrt der Vorsteuerabzug zu versagen wäre, falls der Leistende die Umsatzsteuerentrichtung unterlässt.

Nach § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Die Prüfung der Frage, ob es sich demzufolge im vorliegenden Fall bei der Bw und der Bw als Erbin nach ihrem verstorbenen Ehegatten nicht um zwei unterschiedliche Steuersubjekte, sondern nur um ein Steuersubjekt gehandelt hätte, erübrigt sich allerdings, weil die säumniszuschlagsauslösende Umsatzsteuernachforderung – ungeachtet der Verbuchung am 4. Mai 2009 – den Fälligkeitstag 15. Februar 2007 aufwies und auf dem Abgabenkonto der Bw (111/1111) zu diesem Zeitpunkt kein Guthaben bestand, mit welchem die Umsatzsteuernachforderung hätte abgedeckt werden können. Gutschriften aus Bescheiden werden in der Regel mit dem Tag der Bekanntgabe (Zustellung) des betreffenden Bescheides wirksam (vgl. Ritz, BAO³, § 211 Tz 14). Die Gutschrift aus der Umsatzsteuerveranlagung 2006 in Höhe von 1.354,54 € wurde auf dem Abgabenkonto der Bw daher erst am 28. April 2009 wirksam, was zu einem "Auseinanderfallen" des Wirksamwerdens der Gutschrift und der Fälligkeit der Nachforderung führte (vgl. VwGH 17.9.1997, 93/13/0080).

Zwar war zum Fälligkeitstag 15. Februar 2007 auf dem Abgabenkonto 000/0000 ein ausreichendes Guthaben vorhanden, doch wurde über dieses Guthaben anderweitig verfügt (vgl. VwGH 17.9.90, 90/15/0028).

Das Vorbringen der Bw war daher nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Zum Fälligkeitszeitpunkt 15. Februar 2007 bestand auf keinem der beiden Abgabenkonten ein verfügbares Guthaben, mit welchem die Umsatzsteuernachforderung 2006 hätte getilgt werden können.

Dem weiteren Vorbringen, unerklärlich sei, weshalb das Finanzamt von der Umsatzsteuererklärung abgewichen sei und bei der Veranlagung eine "Berichtigung" von 1.281,26 € vorgenommen habe, ist zu entgegnen, dass Gegenstand dieses Berufungsverfahrens die Vorschreibung des Säumniszuschlages ist und die für die Bw nicht nachvollziehbare Abänderung im Berufungsverfahren gegen den Umsatzsteuerbescheid einer Klärung zuzuführen gewesen wäre.

Lediglich informativ wird darauf verwiesen, dass sich bei einem Vergleich der (ursprünglichen), eine Gutschrift von 750,39 € ausweisenden Umsatzsteuererklärung mit dem dazu ergangenen Bescheid vom 25. Februar 2008, der zu einer Abgabengutschrift von 2.031,75 € führte, ergab, dass das Finanzamt auf Grund eines Eingabefehlers den in der

Erklärung unter der Kennzahl 095 ausgewiesenen Betrag von -1.281,26 € irrtümlich unter der Kennzahl 090 verbucht hatte. Dies führte im Ergebnis (vorerst) zu einer um 1.281,26 € überhöhten Umsatzsteuergutschriftsbuchung auf dem Abgabenkonto 000/0000, die aber im Zuge des im wiederaufgenommenen Verfahrens ergangenen Umsatzsteuerbescheides rückgängig gemacht wurde und nunmehr zu einer um 1.281,26 € höheren Umsatzsteuernachforderung führte.

Die durch einen Eingabefehler der Abgabebehörde zu Stande gekommene überhöhte Umsatzsteuergutschrift von 2.031,75 € (anstatt 750,39 €) führte auf dem Abgabenkonto 000/0000 zu einem Guthaben, das für die Begleichung der Umsatzsteuerzahllasten 01/2008 und 02/2008 verwendet wurde.

Betrachtet man die auf dem Steuerkonto 111/1111 verbuchte Umsatzsteuergutschrift 2006 in Höhe von 1.354,54 € und die auf dem Steuerkonto 000/0000 sich auf Grund der Berufungsvorentscheidung ergebende Umsatzsteuernachforderung von 73,27 €, ergibt sich insgesamt die in der ursprünglichen, am 18. Februar 2008 bei der Abgabebehörde eingelangten Umsatzsteuererklärung 2006 erklärte Gutschrift von 1.281,26 €, welche unter Anrechnung der bereits durchgeführten Gutschriften von 530,87 € zu der genannten verbleibenden Gutschrift von 750,39 € geführt hätte.

Dass der Belastung auf dem einen Konto somit nicht eine gleich hohe Gutschrift auf dem anderen Konto gegenüber stand, ist durch die dargestellte Fehlbuchung begründet. Aber selbst dann, wenn sich auf den beiden genannten Abgabenkonten eine gleich hohe Nachforderung und Gutschrift gegenüber gestanden wären, hätte dies, wie oben bereits dargelegt, auf Grund der bereits am 15. Februar 2007 eingetretenen Fälligkeit der Umsatzsteuernachforderung die Vorschreibung eines Säumniszuschlages – sofern dieser die in § 217 Abs. 10 BAO normierte Grenze von 50,00 € überschritten hätte – nicht verhindert.

Die Umsatzsteuernachforderung wurde erst durch Umbuchung eines Guthabens von der St.Nr. 111/1111, das durch die Voranmeldung 06/2009 entstanden war, mit Wirkung 12. August 2009 getilgt und konnte eine zeitgerechte Abdeckung der Umsatzsteuer nicht bewirken.

Der Säumniszuschlag setzt lediglich eine formelle Abgabenzahlungsschuld voraus. Ein Säumniszuschlagsbescheid ist auch dann rechtmäßig, wenn die zu Grunde liegende Abgabenfestsetzung unrichtig ist (vgl. Ritz, BAO³, § 217 Tz 4 und die dort angeführte Judikatur). Während nach der vor dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 142/2000, geltenden Rechtslage Säumniszuschläge eine rein objektive Rechtsfolge des Zahlungsverzugs waren und Fragen des Verschuldens zur Gänze unbeachtlich waren, wurde dem

Abgabepflichtigen durch die Regelung des § 217 Abs. 7 BAO ermöglicht, den Säumniszuschlag auf Antrag herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, wenn ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft. Dieses Antragsrecht stellt eine Begünstigung dar, bei welcher die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Antragstellers in den Hintergrund tritt.

Sowohl die Berufung als auch der Vorlageantrag stützten sich darauf, dass sich bei der Umsatzsteuer durch eine Verteilung der Umsätze bzw. Vorsteuer auf mehrere Steuerkonten weder eine Mehr- noch eine Minderbelastung ergeben könne und daher die Vorschreibung eines Säumniszuschlages ungerechtfertigt sei, brachten aber zum Verschulden nichts vor, sodass die Prüfung des allfälligen Nichtvorliegens eines groben Verschuldens nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens war.

Ebenfalls nur über Antrag hat gemäß § 217 Abs. 8 BAO im Falle einer nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Durch die Reduzierung der Umsatzsteuernachforderung 2006 von 2.709,06 € auf 2.635,79 € hätte sich allerdings nur eine marginale Reduktion des Säumniszuschlages auf 52,72 € (2 % von 2.635,79 €) ergeben.

Auf Grund der dargestellten Überlegungen erfolgte die Festsetzung des Säumniszuschlages zu Recht und war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Linz, am 10. Jänner 2012